

公企業会計と減価償却

大 野 浩

- 1 序
- 2 原価と資本利子
- 3 原価と減価償却
- 4 取替法について
- 5 地域別価格制と会計
- 6 結語

1 序

国鉄改革の推進母体である国鉄再建監理委員会は、本年8月2日「再建のための緊急措置の基本的実施方針（緊急提言）」をまとめ内閣に提出した。

かかる提言は経営管理の適正化，事業分野の整理及び営業収支の改善，債務増大の抑制の三視点より，国鉄経営について具体的に示唆したものである。

当該稿はかかる提言について，会計学の観点より，公企業会計と減価償却の問題に焦点を合せ論究したものである⁽¹⁾。

(注)

- (1) 拙稿「公企業会計と補助金」『公営評論』第28巻第9号（昭和58年9月）16～26頁参照。

2 原価と資本利子

地方鉄道業会計規則第10条「運輸開始前，地方鉄道業の用に供するために建設工事により取得した固定資産については，当該資産の建設に充当した借入資金の利息で当該資産の使用開始前に属するものは，当該資産の建設価額に算入することができる。」同第13条「鉄道業固定資産のうち軌条，まくら木その他種類及び品質を同じくする多量の資産から成る固定資産で使用に堪え

なくなった部分が毎事業年度ほぼ同数量ずつ取り替えられるものは、取替資産とする。2. 取替資産の一部をこれと種類及び品質を同じくする新たな資産と取り替えた場合は、その新たな資産の取得原価を修繕費に計上するものとする」と規定し、資本利子の原価性と減価償却方法としての取替法が容認されている。

資本利子の原価性の問題は、原価計算基準は、——原価計算制度において、経営目的に関連しない価値の減少、支払利息、割引料、社債発行割引料償却、株式発行費償却、設立費償却、開業費償却、支払保証料等財務費用は非原価項目として原価に算入しないことと定めている。これは原価の本質、すなわち原価は経済価値の費消で経営過程における価値の費消を意味し、かつ経営が造り出す用役（給付）に転嫁される経営目的に関連して、正常な発生態様をとる価値費消に限定し、企業の財務的活動に係わる価値費消は原価性が否定されるのである。

原価計算制度としての資本利子の原価性否定に対して、地方鉄道業法会計規則第10条規程——支払利息の取得資産価額性は支払利子の原価性を是認しているのである。かかる資本利子に係わる会計学上の取扱いについて、如何にあるべきかについて考察することとする。

資本利子の原価性について、資本の拠出主体の区別に因素を求め、自己資本と他人資本に分類し、拠出主体との関連に利子の原価性の論拠を求める見解と、他は資本の循環過程における資本機能に論拠を求める思考がある。資本の拠出源泉に帰因する資本利子の原価性は、(1)自己資本と他人資本いずれの資本に対してもその利子の原価性を認める見解と、(2)総てを否定する見解、(3)他人資本に係わる利子のみに原価性を容認する見解がある。地方鉄道業法会計規則は資本の拠出源泉と帰属に主要なる区分基準を設け、制度的差異に依拠した利子の原価性を認容しているのである。すなわち、利子と利潤分配としての配当の差異に資本利子性を求め原価性を容認しているのである。

利子の取得価額性は取得資産価額に含まれる利子額分の増減としてののみ会計構造に機能するものではなく、それらは財務会計及び原価計算機能との関連の下に重要な意味を有するのである。利子の取得価額性と財務会計機能についてみると、資産の取得価額は、

支 払 利 子	} 資産の取得価額
他 人 資 本	
自 己 資 本	

投下資金（自己資本＋他人資本）＋支払利子

＝取得価額 となる。支払利子の取得価額性は支払利子額それ自体が資産価額を構成し、それらは同時に損益計算上における費用として計上されることとなるのである。すなわち資産の取得価額は、一方においては、償却性資産は、減価償却過程を経て回収計算構造内に位置付けられ、同時に支払利子額は財務的費用として計上されるという費用及び費用化額の二重計算構造をとることとなるのである。その結果支払利子額と支払利子償却額相当額が期間損益計算上重複控除されることとなるのである。これに対して利子の原価性否定は、支払利子は財務的費用として計上され、取得資産に対する投下資本は減価償却による費用化回収計算により維持されることとなるのである。

支払利子の取得価額性と原価計算機能についてみると、「原価計算における原価概念は最高至上なものではない。原価計算の諸目的の達成を容易ならしめるごとき概念、したがって諸目的に依存する概念」⁽¹⁾ である。それ故に原価は目的関連性の下に相対的な性格を有する概念で、資本利子の原価性についても多義性のあるところである。制度としての原価計算においては、資本利子は財務的費用として、製造原価計算上否定されるのであるが、原価計算目的との関連において利子費用を含むフルコストを原価とする等、原価計算目的に対して多義性を帯びているのである。かかる思考に対して「原価範囲の決定がこのようにして多様性をおびていることは、ときとして第三者に対して原価計算の混乱ないし恣意性として映ずるおそれがある……」⁽²⁾ との批判が外部報告機能の面より指摘されるところであるが、財務会計計算構造内に体系化される原価計算の目的性と独自性の下に、費用化回収計算が資本維持計算体系内に位置付けられる場合、資本の再生産構造の計数的維持という観点から、資本利子の原価性は容認されるべきである。すなわち、支払利子の取得価額性にもとずく利子の原価性は、企業維持計算構造と原価計算の価格算定目的との関連性の下に支払利子額の原価能力が容認されるのである。ここに支払利子の取得資産価額性による財務会計機能とは切り離された原価計算の独自性が認められるのである。

(注)

(1) 土岐政蔵『原価計算と価格政策』下巻10頁。

(2) 黒沢 清『原価性について』『産業経理』第18巻8号10頁。

3 原価と減価償却費

原価計算は原価を構成する要素を一定の給付目的のために費消された経済価値を、貨幣数値により原価単位について計算する手続である。かかる計算手続により算定された原価は会計計算体系において、損益計算及び貸借対照表売上原価又は棚卸高及び仕掛品原価として位置付けられることとなるのである。

すなわち原価計算制度は財務会計計算構造体系内において、真実なる原価を集計する計算手続としての機能を帯び、財務会計に対して補助的又は補完的な機能を有する計算体系として位置付けられるのである。しかし財務会計及び原価計算目的との関連の下に、計算構造及び性格上それぞれ独自性を有し、例えば原価能力に係わる問題として、原価と費用の関係がある。

	付加原価	基礎原価	
原 価	原価であるが費用でない	原価であると同時に費用である	原 価 計 算
	費 用	費用であると同時に原価である	損 益 計 算
		費用であるが原価でない	
		目的費用	中性費用

価格算定における財務会計能力と原価能力の問題は、付加原価と中性費用の差異として認識され、例えば減価償却費の認識においても、価格算定上重要な意義を有し、特に固定資産を主体とした鉄道業経営における価格と償却費の問題は運送原価計算上重要な意味をもつこととなる。

付加原価としての減価償却費は、財務会計上における減価償却済資産に係わる償却費の原価能力の認識であって、耐用年数経過後の継続的使用に係わる発生費用（理念的）の原価性の認識である。かかる償却済資産に係わる償却費の原価性は、財務会計上残存価額又は備忘勘定として実在する資産の償却費の計上であって、財務会計上費用化計算枠外の項目となるのである。かかる財務会計における償却済資産の原価性の認識は、原価要素として価格上昇因として機能することとなり、財務会計的には原価構成因としての償却費相当額が利益として加算されることとなる。

減価償却費における中性費用の問題は、過大設備投資又は需給等市場状況の変動に伴う遊休固定資産に係わる償却費の計上問題である。償却性資産の遊休設備に対する償却費は、原価能力は否定され、財務会計上における費

用として計上されるのである。すなわち遊休設備等に発生する費用は原価外項目として財務会計上においてのみ費用化されるのである。

財務会計と原価計算における減価償却費計算に係わる基礎価額の問題が上げられる。かかる問題は財務会計目的に原価計算目的の指向性との関連の下に、減価償却費を位置付けるものであって、例えば、「わが国の国有鉄道における昭和28年度の実績によれば、総原価中に占める減価償却費の割合は12パーセントとなっている。従って減価償却費の計算方法如何は運送原価に大きな変化をもたらすこととなる」⁽¹⁾と述べられるごとく、減価償却計算における基礎価額の設定及び計算方法の差異は減価償却費それ自体の変化要因として作用することとなる。しかし減価償却費額は「年度計算において純損益決定のために計算される償却費は原価要素としての償却費とは必ずしも同一であることを要しない」⁽²⁾と述べられるごとく、減価償却費計上額の不一致性は「損益計算は財務会計であり、資金回収の結果を明らかにするものであるが、原価計算は計算の内容と目的とが相対的なものであるから、原価計算の目的によっては異なるのが当然である」⁽³⁾それ故に減価償却費計算に際して、基礎価額を如何に設定するか、原価計算上重要な問題となるのである。すなわち、減価償却費の財務会計的機能として、資本回収計算を基本とした取得価額を基礎価額として設定するか、或いは、資本維持計算を基本とする再取得価額を基礎価額とするか、それぞれの目的関連性の下に原価計算上設定されることとなるのである。ここに財務会計上の減価償却費と原価計算上の減価償却費の計上額の差異が認められるのである。これらは例えば「原価計算を運賃決定の基礎として利用するためには、自ら別の途を選ばなければならない。特に最近のわが国においては、戦後の急激な貨幣価値の変動により、企業資産の評価関係は甚だしく混乱している。鉄道経営が企業の実体資産を維持していくためには、輸送作業の遂行にともなって運輸給付に転化して外部に放出される経済価値を運賃に含めて回収しなければならないので、運賃決定の基礎となる運送原価は当然それに必要な減価償却費、すなわち再取得価格にもとずく減価償却費を原価要素となす必要があるが、今日の財務会計上において計上されている減価償却費がそれに合致するか否かは疑問である」⁽⁴⁾と述べられるごとく、減価償却費の原価計算機能と財務会計機能における目的々差異が基礎価額との関連において提起されたのである⁽⁵⁾。すなわち「近代公企業の財務とそれにかかわる料金算定方式の進展過程の大筋は、いわゆる収支予算を基調とする官庁会計制度から損益計算を重んずる企業会計制度へ、また官庁の課税ないし賦課徴収方式から企業の原価補償方式への

進化であった。⁽⁶⁾と述べられるごとく、減価償却費の計上は原価補償にその重点がおかれ、それらは企業維持計算構造として体系化され、費用化(原価)回収計算されることとなるのである。それゆえに、原価計算における減価償却資産の費用化を通じた維持機能として作用し、償却費すなわち費用化分は製品原価を通して補償されることとなるのである。ここに減価償却の財務会計機能と原価計算機能における償却性資産の価額性(基礎価額)差異と独自性が認識されるのである。

(注)

- (1) 中島勇次『鉄道原価計算』414頁。
- (2) 太田哲三『原価計算, 工業簿記』120頁。
- (3) 太田哲三『前掲書』120頁。
- (4) 中島勇次『前掲書』414~417頁。
- (5) 財務会計上における減価償却費は第一次再評価基準, すなわち昭和24年6月の物価水準による固定資産の再評価額によっており, 昭和30年3月現在, 物価は当時より約65パーセントも上昇しているので, これが国有鉄道の経営経済的見地から合理的な運賃決定の基礎とする運送原価要素たり得ないことは明らかである。現行の国有鉄道の経済計算(昭和30年当時)規程にもとづく運送原価計算においては, 財務会計上の減価償却費をそのまま運送原価要素としているので, 部分的成果計算としては有効であるが, 運賃決定の基礎としてはこれが致命的な欠陥となっている。中島勇次『前掲書』417頁。
- (6) 西川義朗『公益企業の料金と財務』196頁。

4 取替法について

地方鉄道業会計規則第11条「鉄道業固定資産の減価償却は、有形固定資産については定率法又は定額法により、無形固定資産については定額法により行なわなければならない。」同第13条「鉄道業固定資産のうち軌条、まくら木その他種類及び品質を同じくする多量の資産から成る固定資産で使用に堪えなくなった部分が毎事業年度ほぼ同数量ずつ取り替えられるものは取替資産とする」と規定され、鉄道業固定資産の減価償却方法は、通常の減価償却計算方法と減価償却計算似而非なる取替法によって行なわれているのが現状である。取替資産に係わる取替法の適用は、現金主義的費用化計算的色彩の濃厚なる費用時価主義会計として位置し、取替資産価額は鉄道業会計規則第13条-2 新たな資産の取得原価を修繕費に計上するものとする。とされ、費用化分の時価計上となるのである。かかる取扱いは、例えば「国鉄の取替資

産について、新幹線の開通に伴って従来から採用してきた純粹の取替法から半額法に変更した事例がある。これによって国鉄の決算は、昭和39年度単年度で約400億円の減価償却費の増加となり、それだけ赤字が多く表示されるようになった。⁽¹⁾と述べられるごとく、取替法は減価償却計算における基礎価額として再調達価額による減価償却計算と同一の効果を有することとなり、歴史的取得価格と再調達価格の格差分が過大に費用化されることとなるのである。かかる資本維持計算における取替法の減価償却効果は、拡大再生産方式の下では新たな償却性資産の増加と50%取替法による減価償却費(定率法)の加算となり、償却費負担は増大することとなる。

一方、地方鉄道産業会計規則第10条——建設に充当した借入資金の利息の資産価額性——は、減価償却費計算における基礎価額を支払利子相当額を高く評価することとなる。

基礎価額(取得価額)－残存価額÷耐用年数＝償却額(定額法)

その結果、償却額は利子相当額分大きく表示されることとなる。鉄道業会計においては、資産の費用化、回収計算構造における減価償却費計算において資本金の原価性、取替法の適用等、償却費負担増の会計構図がとられているといっても過言ではない。

(注)

(1) 一瀬智司他『公共企業論』118頁。

5 地域別価格制と会計

総合原価主義の下での全国統一価格制は、単位当りの原価は資本投下量及び原価要素としての減価償却額を平衡化することとなり、又それらは給付量の同一制の仮定の下に成立することとなるのである。

すなわち総合原価主義の下では投下資本量の問題、増減変化等を給付量等に係わらしめることなく、各個別単位における量の問題と単位原価との関係を捨象した形で認識することとなるのである。それ故に統一価格制は実際価格と統一価格との格差を前提とした総平均法的原価計算思考の下に展開される収支計算体系に導入された原価の認識である。かかる思考に対して、投下資本量及び給付量の格差の拡大化は統一価格制の下における原価と実際原価の乖離化を促すこととなり、ここに原価補償を基本とした地域別価格体系の確立を指向してきたのである。すなわち統一価格制は総原価に対する総給付量との対峙として単位原価を認識し、資本投下の量的効果及び個別的なる減

価償却費負担を原価計算体系枠外に位置付け、総平均法的単位原価として、統一価格の原価構造が組成されたのである。ここに統一価格制と原価負担の不公平性の問題が営業収益の改善及び経営管理目的との関連の下に、具体的には資本投下量と給付量の原価計算効果の問題として提起されてきたのである。

統一価格制と資本投下量の問題は再生産過程における資本の高度投資による調達資金原価——資本利子の原価性の問題及び資金の具体的運用形態としての償却性資産等の減価償却費の原価計算機能の問題として提起される。給付量の問題は発生原価の負担量の問題であって、給付量の増減と負担額それ自体の変化としてあらわれることとなるのである。

一定の給付量を前提として原価要素としての減価償却費の原価構成態様（減価償却費に限定して）を分類すると、

(A) 財務会計機能としての減価償却費計上なし、

原価計算機能としての減価償却費計上あり（総平均法による）

かかる場合における統一価格構成の中に占める減価償却費の割合

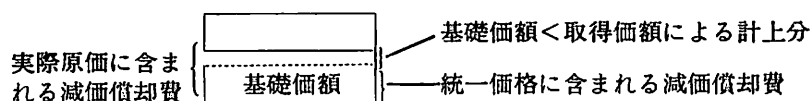
$$\text{統一価格} \begin{matrix} \geq \\ \leq \end{matrix} \text{実際原価}$$

三態様に分類される。統一価格＞実際原価の場合減価償却費の総平均法と個別法は、財務会計的には償却費0として評価される。具体的には耐用年数経過後も継続的に償却性資産による生産活動が実施されている場合——付加原価の計上——計算上の減価償却費の計上が行なわれる。かかる場合、償却性資産の基礎価額の設定に際して、取得価額と基礎価額の価格差の大小によって減価償却費計上額における差異としてあらわれるのである。

統一価格 > 実際原価



統一価格 < 実際価格



財務会計的には原価計算機能としての減価償却費は原価計算上の付加原価

としてのみ認識され、収益－費用＝利益 構造における費用要素として除外されるため、相対的に利益は大きく算出されることとなる。一方、付加原価を計上しない場合、統一価格の下落要因として作用することとなる。

(B) 財務会計機能として減価償却費を計上する。

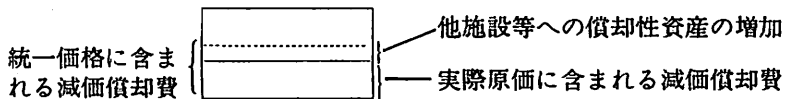
原価計算機能として減価償却費を計上（総平均法による）

かかる場合における統一価格構成の中に占める減価償却費の割合

統一価格 \geq 実際原価

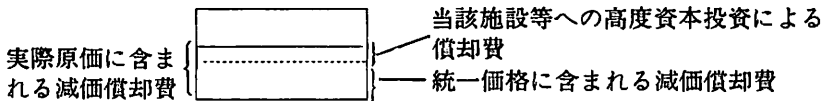
三態様に分類される。

統一価格 $>$ 実際原価



実際原価による場合減価償却費負担の減少。統一価格による場合、実際原価は総平均法による減価償却額分の負担増となる。

統一価格 $<$ 実際原価



実際原価は総平均法により償却費負担は軽減される。

（この外 減価償却費負担の増減は給付量の変化と密接な関連性を有する。又減価償却費の発生態様として、生産量等量的発生態様をとるものと、期間的発生態様を採るものがある。減価償却費の配分に当っては、かかる発生態様を考察すべきである。）

かかる諸態様のうち、減価償却機能の財務会計的效果、すなわち損益計算的収益効果の観点よりみると、減価償却費の原価計算機能のみ発生する態様（償却性資産の耐用年数経過後も継続的に利用されている場合）が一番費用性が低く計上されることとなる。これに対して高度資本投資による減価償却費負担増は、従来総平均法による減価償却費負担の平衡化作用により低負担となった⁽¹⁾。しかし個別法による場合、高度資本投資は償却費負担増となり、価格上昇要因として機能することとなる。

会計学的観点より、拡大再生産を指向した高度資本投資による償却性資産の増大は、結果として原価上昇要因として作用し、大量生産効果の減少に伴ない、新たな投資は資本維持計算構造それ自体の自立性を失うこととなるのである。

統一価格を前提とした資本投資の不均衡性と償却性資産の原価性は給付の量的論理の下に地域別、個別的価格制の導入による収益改善という指向性をとることとなったのである。

(注)

- (1) 前田義信「運賃算定の方法と今後のあり方」、『ジュリスト増刊総合特集、国鉄—公企業と公共交通』No. 31, 184頁。

国鉄は総合原価主義のもとで全国統一貨率制をとっているため、各路線の個別原価は運賃に反映されず、内部補助によって収支の均衡をはからねばならない。路線別・地域別の運賃体系が望ましいが、実際的には困難である。

6 結語

資本の固定化は償却性資産の減価償却費の財務会計機能と原価計算機能に係わる問題を提起することとなった。

価格算定を目的とした原価要素としての減価償却費は固定資産の流動化による価値転嫁として減価償却費が認識され、原価計算目的との関連の下に独自性が認識される。これに対して、財務会計機能としての減価償却費は費用配分原理の下に真正な期間損益の算定と投下資本の回収機能として認識されるのである。

統一価格制の下における資本投下の不均衡性と総平均法による減価償却費の計上は、統一価格と実際原価の乖離化を促進することとなった。ここに営業収益の改善を指向し、経営管理及び料金負担の公平性の観点から、原価構成要素としての減価償却費の個別計算による差別価格制の導入が指向されることとなったのである。

(58. 9. 30)